

Technická univerzita v Liberci  
Hospodářská fakulta

Studijní program: B6208 - Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

**Dlouhodobý majetek – jeho oceňování, odpisy, technické zhodnocení a vyřazení  
z majetku firmy**

**Long-term Property assets – its evaluation, depreciation, technical evaluation and the  
elimination of the property from the company's account records**

BP-PE-KFU-2008 05

ALENA MAGDOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Jana Šmídová, Katedra financí a účetnictví  
Konzultant : Ing. Olga Novotná, DHL International Ltd.

Počet stran: 41

Počet příloh: 5

10. 1. 2008

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména §60 - školní dílo. Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL. Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím bakalářské práce a konzultantem.

Datum: 10. 1. 2008

Podpis: .....

## **Poděkování**

Děkuji tímto vedoucí bakalářské práce, paní Ing. Janě Šmídové, za odbornou pomoc při vytváření této práce. Zároveň děkuji paní Ing. Olze Novotné za podmětné připomínky a pomoc při zpracování této práce.

## **Resumé**

Tato bakalářská práce je zaměřena na dlouhodobý majetek firmy a veškeré účetní procesy spojené s jeho evidencí. Dlouhodobý majetek tvoří podstatu majetkové struktury podniku a zároveň je důležitou složkou aktiv – představuje vložené prostředky do podnikání, které podnik kontroluje a očekává od nich dlouhodobý užitek. Ve své práci jsem se snažila přehledně zobrazit veškerou problematiku, která se týká evidence dlouhodobého majetku. V první části bakalářské práce jsem se zaměřila především objasnění pojmu dlouhodobý majetek, přiblížení procesu pořízení, ocenění, technického zhodnocení a vyřazení majetku z evidence. Poměrně složitou problematiku představuje odepisování majetku, proto jsem se tomuto tématu věnovala podrobněji ve druhé části. Svou bakalářskou prací bych chtěla zdůraznit, že nedůsledné evidování dlouhodobého majetku a odpisů může vést ke zkreslení finanční situace podniku a odporuje pravidlu podání věrného a poctivého obrazu o skutečnosti.

## **Summary**

My bachelor paper is focused on long-term property assets of a company and all account processes dealing with its record keeping. Long-term property assets is the foundation of a company's property structure and simultaneously, it's an important part of the companies fixed assets – it is an instrument a company controls in order to make a profit. In my paper, I tried to present the many problems a company can have in regards to the bookkeeping of long-term property assets. In the first section, I tried to illustrate what long-term property assets are, starting from the purchase of the property, its evaluation, its technical evaluation, and the elimination of the property from the company's account records. Depreciation is the most difficult task among the previously mentioned task, which is why I decided to concentrate on this particular task in the second section of my paper. I wanted to emphasize on incorrect recordkeeping of long-term property and the depreciation of this property. Improperly kept records can distort the financial statement of a company and can prevent a true and fair view of a company's financial situation.

## Seznam zkratek a symbolů

CP	cenné papíry
č.	číslo
DDB	Double-Declining-Balance Method
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
k	koeficient
n	počet let odpisování
obch. spol.	obchodní společnost
odst.	odstavec
ROS	roční odpisová sazba
SYD	Sum-of-the Years'-Digits Method
TZ	technické zhodnocení
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon o dani z příjmu

## **Klíčová slova**

Daňové odpisy  
Dlouhodobý finanční majetek  
Dlouhodobý hmotný majetek  
Dlouhodobý majetek  
Dlouhodobý nehmotný majetek  
Majetek podniku  
Oceňování dlouhodobého majetku  
Odpisování  
Pořízení dlouhodobého majetku  
Technické zhodnocení  
Účetní odpisy  
Zákon o dani z příjmu  
Zákon o účetnictví

## **Keywords**

Tax depreciation  
Long-term Financial property  
Long-term Tangible property  
Long-term Property  
Long-term Intangible Property  
Assets  
Evaluation of Long-term Property  
Depreciation  
Purchase of Long-term Property  
Technical evaluation  
Book Depreciation  
Income Tax Law  
Account Law

## **Obsah:**

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b>	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>STRUKTURA DLOUHODOBÉHO MAJETKU A JEHO ZACHYCENÍ V ÚČETNICTVÍ</b>	<b>13</b>
<b>2.1</b>	<b>Základní vymezení pojmu dlouhodobý majetek firmy a zobrazení jeho pořízení v současné účetní osnově</b>	<b>13</b>
2.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	13
2.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	14
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek	16
2.1.4	Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	17
2.1.5	Účtování pořízení DM a DNM různými způsoby	18
<b>2.2</b>	<b>Oceňování dlouhodobého majetku</b>	<b>20</b>
2.2.1	Ocenění dlouhodobého majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu	20
2.2.2	Ocenění k rozvahovému dni	22
2.2.2.1	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	22
2.2.2.2	Dlouhodobý finanční majetek	23
2.2.2.3	Opravné položky k dlouhodobému majetku	24
<b>2.3</b>	<b>Technické zhodnocení a vyřazení dlouhodobého majetku</b>	<b>24</b>
2.3.1	Technické zhodnocení majetku	24
2.3.2	Vyřazení majetku z evidence	26
2.3.2.1	Postup účtování při vyřazení odpisovaného majetku	26
2.3.2.2	Postup účtování při vyřazení neodpisovaného majetku	27
<b>3</b>	<b>ODPISY DM – JEJICH VÝZNAM, FUNKCE, PROBLEMATIKA ODPISŮ VE VAZBĚ NA DAŇ Z PŘÍJMŮ</b>	<b>27</b>
<b>3.1</b>	<b>Odpisování dlouhodobého majetku</b>	<b>28</b>
3.1.1	Účetní odpisy	29
3.1.2	Daňové odpisy	33
3.1.2.1	Daňové odpisování hmotného majetku	34
3.1.2.2	Daňové odpisování nehmotného majetku	36
<b>3.2</b>	<b>Vliv daňových odpisů na daň z příjmu</b>	<b>36</b>
3.2.1	Odložená daň z příjmu – vazba na odpisování dlouhodobého majetku	37
<b>4</b>	<b>ZÁVĚR</b>	<b>38</b>



## Seznam tabulek a grafů

	Str.
Tabulka č.1: Odpisový plán výpočtu účetních odpisů	32
Tabulka č.2: Odpisový plán výpočtu daňových odpisů	35
Graf č. 3.1: Srovnání odpisů lineárních, DDB, SYD	32
Graf č. 3.2: Srovnání daňových odpisů rovnoměrných a zrychlených	35

## 1 Úvod

Téměř všechny firmy působící na českém trhu vlastní nebo užívají dlouhodobý majetek. Můžeme říct, že majetek, kterým společnost disponuje, je základní podmínkou její činnosti. Dlouhodobý majetek jako jedna ze složek aktiv, představuje vložené prostředky do podnikání, které podnik kontroluje a které podle očekávání přinesou budoucí ekonomický prospěch, budoucí užitek. Dlouhodobá aktiva by měla tento užitek přinášet po dobu delší než jeden rok. Proto se na rozdíl od oběžných aktiv (např. zásob) nespotřebovávají, ale pouze vlivem procesu výroby opotřebovávají.

Jednou z nejdůležitějších zásad, které by účetnictví každého podniku mělo splňovat, je princip věrného zobrazení finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici. Na základě podkladů, získaných z účetnictví se sestavují finanční analýzy, které poskytují informace o finanční situaci podniku nejen interním, ale také externím uživatelům. Uživatelé finančních analýz mohou být osoby fyzické a právnické, které se na financování podniku přímo podílejí – jako například vlastníci (akcionáři, společníci atd.), věřitelé, anebo osoby, které jsou na finančních výsledcích podniku určitým způsobem zainteresovány – státní orgány, zaměstnanci, potencionální investoři apod. Snahou každého podniku by tedy mělo být informovat uživatele účetních výkazů tak, aby si mohli učinit názor, který je v souladu s reálnou finanční pozicí a výkonností podniku.

Odpisy dlouhodobého majetku představují širokou problematiku, kterou mnohé firmy neznají, a proto pro vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku používají nejjednodušší způsob – lineární odpis, což není úplně správné a odporuje to principu věrného zobrazení stavu. Proto bych ráda v první části své bakalářské práce popsala blíže problematiku dlouhodobého majetku a veškerých procesů spojených s pořízením, užíváním a vyřazením dlouhodobého majetku. V druhé části bakalářské práce bych se chtěla podrobněji věnovat metodám odpisování a zároveň nastínit vazbu a vliv účtování dlouhodobého majetku na daň z příjmů, potažmo hospodářský výsledek. Svou

práci bych ráda doplnila o příklady, které názorněji přiblíží popisovanou oblast a přispějí k snadnějšímu pochopení celé problematiky.

## **2 Struktura dlouhodobého majetku a jeho zachycení v účetnictví**

### **2.1 Základní vymezení pojmu dlouhodobý majetek firmy a zobrazení jeho pořízení v současné účetní osnově**

Dlouhodobý majetek zahrnuje:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

#### **2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek**

O dlouhodobém nehmotném majetku účtujeme v účtové skupině 01. Účetní jednotka jej používá ke své činnosti, z čehož jí plyne určitý ekonomický prospěch po dobu delší než jeden rok. Zahrnujeme sem majetek, který nemá fyzickou povahu a jeho vstupní cena dosahuje výše ocenění, které účetní jednotka stanovila ve své vnitřní směrnici.

Dlouhodobým nehmotným majetkem rozumíme zejména následující kategorie:

- a) **zřizovací výdaje** – souhrn výdajů, jež byly vynaloženy na založení účetní jednotky, a to do okamžiku jejího vzniku. Patří sem:
- soudní a správní poplatky,
  - výdaje na pracovní cesty,
  - odměny za zprostředkování
  - odměny za poradenské služby
  - nájemné

Do zřizovacích výdajů nesmí být zahrnuto:

- výdaje na pořízení dlouhodobého majetku

- výdaje na reprezentaci
  - výdaje na pořízení zásob
  - výdaje související s přeměnou společnosti či družstva
- b) **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** – výsledky, které účetní jednotka vytvořila vlastní činností a slouží k obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob (například úspěšně dokončené projekty nebo technologické postupy)
- c) **software** – software, který byl vytvořen vlastní činností a slouží k obchodování s ním, nebo byl nabyt od jiných osob (např. programové vybavení počítače)
- d) **ocenitelná práva** – práva, která byla vytvořena vlastní činností a slouží k obchodování s nimi nebo byla nabyta od jiných osob (výsledky duševní tvůrčí činnosti, licence, know – how)
- e) **goodwill** – kladný či záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a cenou, za kterou jsme jej pořídili. Je nabyt koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, a to s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky
- f) **jiný dlouhodobý nehmotný majetek** - např. povolenky na emise skleníkových plynů (bez ohledu na výši ocenění); preferenční limity atd.

### 2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem rozumíme majetek fyzické povahy, který účetní jednotka pořizuje s účelem očekávaného přínosu ekonomického užitku po dobu delší než jeden rok. Vstupní cena tohoto majetku musí dosahovat výše ocenění, které účetní jednotka sama stanoví ve vnitřní směrnici.

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme členit na následující kategorie:

1. DHM, který účetní jednotka odpisuje – účtová skupina 02:

a) nemovitosti – bez ohledu na výši ocenění a dobu použití, pokud nejde o zboží.

Jedná se o

- stavby (včetně budov)
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zvláštních právních předpisů
- důlní díla a důlní stavby pod povrchem
- vodní díla
- stavební díla dle zvláštních právních předpisů
- otevření nových lomů, pískoven a hlinišť
- technické rekultivace

b) movité věci - zejména

- stroje
- přístroje
- zařízení
- dopravní prostředky
- inventář
- předměty z drahých kovů (bez ohledu na výši ocenění)

c) pěstitelské celky trvalých porostů

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha
- trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí

d) základní stádo a tažná zvířata (bez ohledu na výši ocenění), jedná se o

- plemenná zvířata – skot, koně, prasata, ovce, kozy, husy
- hospodářsky využívané chovy – mufloni, daňci, jeleni, pštrosi
- ostatní (zejména tažná zvířata) – koně, osli, muly, mezci

e) další (bez ohledu na výši ocenění)

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti. Oceňovací rozdíl je odepisován rovnoměrně po dobu 180 měsíců; aktivní (kladný) odepisujeme do nákladů, pasivní (záporný) oceňovací rozdíl do výnosů

2. DHM, který účetní jednotka neodepisuje – účtová skupina 03:

- a) pozemky – veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění, pakliže však nejsou zbožím
- b) umělecká díla a sbírky – veškerá umělecká díla a sbírky mimo případů, kdy jsou nedílnou součástí objektu (např. fresky na zdi) nebo případů, kdy byla pořízena za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků

### **2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek**

Dlouhodobým finančním majetkem rozumíme především finanční investice, tedy aktiva, které podnik vlastní po dobu delší než jeden rok s cílem investovat volné peněžní prostředky nebo nepeněžní aktiva takovým způsobem, který mu přinese výnos. Tento výnos má charakter dividend, úroků nebo dalšího zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držných aktiv. Pro finanční majetek dlouhodobého charakteru je v účtové osnově vyhrazena účtová skupina 06.

Za dlouhodobý finanční majetek považujeme:

- majtkové podíly – jedná se o účasti v jiném podniku, které zakládají podstatný nebo rozhodující vliv tzn. takový vliv, který umožňuje spolupodílet se na provozní

a finanční politice podniku, do něhož bylo investováno. Zároveň sem také patří podíly menšinové, které poskytují majiteli podílu právo na dividendy nebo podíl na zisku

- jiné cenné papíry majetkové povahy – podnik tyto cenné papíry musí mít v držení déle než 1 rok a z nichž mu plynou nároky na určité výnosy, nebo je drží se záměrem kapitálově je zhodnotit
- cenné papíry úvěrového charakteru – tedy dluhové CP s dobou splatnosti delší než 1 rok, které přinášejí výnosy v podobě úroků a které podnik drží do jejich splatnosti nebo je drží jako realizovatelné to znamená, že jsou určeny později k prodeji
- půjčky poskytnuté jiným – s dobou splatnosti delší než 1 rok
- dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku – pronajímateli přinášejí výnos v podobě inkasa nájemného
- dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků – výnosem je úrok

#### **2.1.4 Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**

Existuje několik způsobů, jakými účetní jednotka pořídí dlouhodobý majetek, a to:

- koupí
- vlastní činností
- bezúplatným převodem - darováním
- nabytím práv k výsledkům duševní činnosti
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby
- převodem podle právních předpisů
- převodem z osobního užívání do podnikání

K účelům pořízení DM a DNM v účtovém rozvrhu slouží účetní skupina 04, na jejíchž účtech jsou zachyceny skutečné pořizovací náklady nabývaného aktiva. Jedná se o účty:

041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do užívání, to znamená zabezpečením všech technických funkcí potřebných k užívání a splněním všech povinností stanovených právními předpisy, např. požárními, stavebními, ekologickými, hygienickými apod. Zařazení majetku do užívání je nutné doložit zápisem (protokolem) o zařazení majetku do užívání, kde je zároveň stanovena i hmotně odpovědná osoba za danou majetkovou složku.

Ukončení procesu pořízení dlouhodobého majetku souvisí s převedením majetku dle povahy na příslušný účet účtové skupiny 01,02,03, 06.

K procesu pořizování dlouhodobého majetku samozřejmě patří možnost hradit dodavatelům tohoto majetku zálohy – v případě, že proces pořízení daného aktiva není ještě dokončen a podnik proto neobdržel konečnou fakturu od dodavatele. Pro evidenci těchto záloh slouží účty v účetní skupině 05. Po obdržení faktury od dodavatele se zálohy převedou na účet dodavatelů, kde sníží celkový závazek.

Jedná se o účty:

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

### **2.1.5 Účtování pořízení DM a DNM různými způsoby**

- **Pořízení DM nebo DNM nákupem**

1. VBÚ - uhrazena záloha na pořízení výrobní linky	50 000,- Kč	052/221
----------------------------------------------------	-------------	---------



2. PFA od dodavatele:

- celkový závazek	100 000,- Kč	042/321
- zúčtování zaplacené zálohy	50 000,- Kč	321/052
- úhrada zbytku faktury z bank. účtu	50 000,- Kč	321/221
3. PFA za přepravu výrobní linky	6 000,- Kč	042/321
4. Montáž výrobní linky – vlastní zdroje	4 000,- Kč	042/622
4. Uvedení výrobní linky do užívání	110 000,- Kč	022/042

- **Pořízení DM nebo DNM vlastní činností**

K účetní evidenci pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností nám slouží účtová skupina 62 – Aktivace. Jedná se o účty:

621 – Aktivace materiálu

622 – Aktivace vnitropodnikových služeb

623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Pro názornost účtování o pořízení dlouhodobého majetku uvedu následující příklad:

1. Spotřeba materiálu na vlast. výstavbu výrobní linky	40 000,- Kč	501/112
2. Spotřeba energie při vlastní výstavbě	30 000,- Kč	502/321
3. Hrubé mzdy zaměstnanců pracujících na výstavbě	20 000,- Kč	521/331
4. Aktivace vlastních nákladů	90 000,- Kč	042/624
5. Zařazení strojního zařízení do užívání	90 000,- Kč	022/042

- **Pořízení DM nebo DNM bezúplatným nabytím (darováním)**

1. Bezúplatné pořízení stroje	30 000,- Kč	042/413
2. Převedení do užívání	30 000,- Kč	022/042

- **Pořízení DM nebo DNM převedením z osobního užívání do podnikání**

1. Vklad osobního automobilu do podnikání	150 000,- Kč	022/491
-------------------------------------------	--------------	---------

## **2.2 Oceňování dlouhodobého majetku**

Správné ocenění dlouhodobého majetku je velice důležité, zejména proto, že určená cena figuruje ve všech účetních výkazech, na jejichž základě je podáván obraz o finanční situaci podniku ostatním institucím. Problematiku oceňování majetku z účetního hlediska upravují - především §24 – §27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V souladu s platným zákonem o účetnictví podniky musí oceňovat majetek a závazky jednak k okamžiku uskutečnění účetního případu, a dále k rozvahovému dni. Ocenění zachycené v účetnictví je evidováno v českých korunách.

### **2.2.1 Ocenění dlouhodobého majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu**

Při nabytí dlouhodobého majetku přicházejí v úvahu tři oceňovací základny:

- a) pořizovací cena
- b) vlastní náklady
- c) reprodukční pořizovací cena

#### **Ocenění pořizovací cenou**

Pořizovací cenou oceníme ten dlouhodobý majetek, který účetní jednotka nakoupí. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení majetku a dále vedlejší náklady, které jsou s pořízením tohoto majetku spojené.

Jedná se zejména o tyto náklady:

- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku – odměny za poradenské služby, za zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, platby za expertizy, platby za patentové rešerše, předprojektové přípravné práce
- úroky z úvěru do doby zařazení majetku do užívání (účetní jednotka má právo volby, zda tyto úroky zařadí do pořizovací ceny či nikoli)
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, a to včetně variantních řešení
- clo, doprava, montáž
- umělecká díla, jež jsou součástí objektu (např. fresky na zdi)
- licence, patenty a práva, jež byla využita při pořizování majetku
- a další v souladu s Vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění, §47

Součástí vedlejších pořizovacích nákladů v žádném případě **nejsou** náklady na:

- opravy a údržbu
- kurzové rozdíly
- smluvní pokuty a úroky z prodlení
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba
- náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami
- náklady na biologickou rekultivaci
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání
- daň z přidané hodnoty; daň z převodu nemovitostí
- a další v souladu s Vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění

Pořizovací cenou se ocení i dlouhodobý hmotný majetek pořízený směnnou smlouvou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány. Pokud ceny ve smlouvě uvedeny nejsou, oceníme majetek reprodukční pořizovací cenou.

Ocenění dlouhodobého majetku se v průběhu užívání může navýšit o hodnotu provedeného technického zhodnocení. Upřesnění pojmu technické zhodnocení majetku se budu podrobněji věnovat v kapitole 2.3.1.

Při ocenění dlouhodobého finančního majetku pořizovací cenou jsou součástí pořizovací ceny i přímé náklady s pořízením související, jako jsou poplatky makléřům, poradcům a burzám. Do této ceny ale nemohou být zahrnuty zejména úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů, ani náklady spojené s držbou těchto aktiv.

### **Ocenění vlastními náklady**

Pokud účetní jednotka vytvoří majetek pro svou vlastní potřebu, tento majetek ocení výší nákladů, které byly do výroby vynaloženy. Do vlastních nákladů se zahrnují jak náklady přímé, tak i nepřímé náklady související s vytvářeným DHM či DNM – tzv. výrobní režie.

### **Ocenění reprodukční pořizovací cenou**

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje. V podstatě se jedná o ocenění majetku znalcem. Je jí oceněn majetek, který účetní jednotka nabyla bezúplatně – např. vkladem nebo darováním. Reprodukční pořizovací cenou také oceníme majetek, který podnik vyrobil ve vlastní režii a nelze zjistit přesnou výši vstupních nákladů.

## **2.2.2 Ocenění k rozvahovému dni**

### **2.2.2.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek**

Oceňuje se na bázi historických nákladů, snížených o kumulovanou výši odpisů – v případě, že se majetek odpisuje; a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Historické náklady jsou reprezentovány pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

### 2.2.2.2 Dlouhodobý finanční majetek

U dlouhodobého finančního majetku je ocenění k rozvahovému dni složitější, proto bych z nedostatku prostoru chtěla v této práci alespoň nastínit základní principy, a to v následující struktuře:

**a) podíly s rozhodujícím a podstatným vlivem** – při nabytí jsou oceněny pořizovací cenou, k rozvahovému dni proběhne ocenění takto:

1. jsou vedeny nadále v ocenění pořizovací cenou, případně snížením pořizovací ceny o opravnou položku
2. nebo se ocení ekvivalenci (protihodnotou) – její podstata spočívá v tom, že oceněn těchto aktiv se vždy ke konci rozvahového dne upraví na hodnotu odpovídající míře účasti podniku na vlastním kapitálu ve společnosti, do níž podnik investoval.

Rozdíly, které vzniknou z důvodu přecenění evidujeme v účetnictví na účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

**b) ocenění ostatních podílů a realizovatelných cenných papírů** – k rozvahovému dni se ocení reálnou hodnotou. Což je buď tržní hodnota k datu účetní závěrky, nebo kvalifikovaný odhad.

Pro evidenci rozdílů změny hodnoty opět použijeme účet 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

**c) ocenění dluhových CP držených do splatnosti** – jelikož základní částka cenného papíru, který majitel jinému půjčil a která mu bude splacena se nemění, tudíž tyto cenné papíry nepřeceňujeme na reálnou hodnotu. Je ale nutno evidovat úrokový výnos, který je součástí ocenění cenného papíru a eviduje se na analytickém účtu k příslušnému dluhovému cennému papíru

### 2.2.2.3 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Ocenění dlouhodobého majetku k okamžiku jeho nabytí je založeno na historické ceně, to znamená, že se jedná o hodnotu majetku v době, kdy byl majetek pořízen. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek na jeden a více let, je pravděpodobné, že během období může dojít k různým okolnostem, v důsledku kterých očekávaný ekonomický prospěch z daného majetku bude nižší.

Jelikož by měl podnik do výsledku hospodaření zahrnout veškerá očekávaná rizika a ztráty, je žádoucí, aby v případě, že stávající účetní ocenění převyšuje očekávaný ekonomický prospěch z daného aktiva, toto riziko zohlednil přechodným snížením hodnoty tohoto aktiva, neboli vytvořil opravnou položku.

Tvorbou opravných položek – ve směrné účetní osnově účtová skupina 09 – se dočasně snižuje hodnota konkrétních složek dlouhodobých aktiv. České předpisy požadují, aby se opravná položka vytvořila v případě, kdy snížení ocenění:

- je prokázáno inventarizací majetku
- není trvalého charakteru
- není vyjádřeno jiným způsobem např. reálnou hodnotou

## 2.3 Technické zhodnocení a vyřazení dlouhodobého majetku

### 2.3.1 Technické zhodnocení majetku

Pokud na pořízeném dlouhodobém majetku provedeme úpravu, která je jednak co do své výše dostatečně významná, jednak významně ovlivní jeho technologické parametry, mělo by se o cenu této úpravy zvýšit i ocenění daného majetku.

Zákon o dani z příjmu definuje technické zhodnocení takto [9]:“ *Technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.*“<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Z této definice tedy vyplývá:

- o technické zhodnocení se jedná vždy, pokud byla překročena částka **40 000 Kč**, což platí jak pro dlouhodobý hmotný, tak pro dlouhodobý nehmotný majetek. Pokud dané částky není dosaženo – nejedná se o technické zhodnocení, účetní jednotka tyto položky účtuje přímo jako náklady na opravy
- **dokončením** rozumíme zabezpečení veškerých technických funkcí nezbytných k užívání majetku, na němž jsou úpravy prováděny, a jsou dále splněny eventuální další podmínky stanovené následnými právními předpisy, rovněž musí být uvedeno takovéto technické zhodnocení do používání
- v případě, že technicky zhodnocujeme jeden konkrétní kus majetku vícekrát v průběhu roku, stačí, aby byl limit 40 000 Kč překročen v úhrnu

Jako technické zhodnocení je považováno:

- **nástavba** – změna dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují
- **přístavba** – úprava dokončené stavby, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují
- **stavební úpravy** - změny dokončených staveb, při nichž se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby, patří sem:
  - **přestavby** – úpravy, provedené na vnitřním vybavení stavby
  - **vestavby** – vložení konstrukčních prvků do vnitřní části stavby a následné vytvoření stavebního řešení (např. půdní vestavby)
  - **podstatné změny vnitřního zařízení** – změna technického vybavení stavby u zařízení, které jsou součástí stavby (např.obklady, vany, radiátory apod.)
  - **podstatné změny vzhledu stavby** – např. barevný nátěr fasády

V žádném případě nemůžeme za technické zhodnocení považovat opravy. Účetní jednotky provádí nejčastěji technické zhodnocení v případě dlouhodobého nehmotného majetku – u software, v případě dlouhodobého hmotného majetku jde zejména o stavby a samostatné movité věci.

Technické zhodnocení majetku účtujeme obdobně jako pořízení dlouhodobého majetku, tedy:

Provedení TZ	041,042/211,221
Zařazení TZ do majetku	041,042/013,021,022

### **Technické zhodnocení drobného majetku**

V případě, že účetní jednotka technicky zhodnotí majetek, který jako takový účtovala do nákladů, protože nesplnil peněžní hranici uznání za dlouhodobý majetek, potom vykazujeme v rozvaze pouze technické zhodnocení tohoto majetku, které rovněž samostatně odepisujeme.

### **Technické zhodnocení najatého majetku**

Pokud nájemce se souhlasem pronajímatele provede technické zhodnocení na majetku, jenž je předmětem nájmu, potom výši technického zhodnocení rovněž může zachytit ve svém majetku a bude jej samostatně odepisovat.

## **2.3.2 Vyřazení majetku z evidence**

Majetek firmy lze vyřadit z následujících důvodů:

- úplné opotřebení
- fyzická likvidace
- prodej
- bezúplatný převod (darování)
- vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva
- převodem na základě právních předpisů
- v důsledku škody nebo manka
- převodem z podnikání do osobního vlastnictví

### **2.3.2.1 Postup účtování při vyřazení odpisovaného majetku**

K tomu, abychom mohli majetek odepsat je třeba doodepsat jeho zůstatkovou cenu v případě, že tento majetek není úplně opotřeben. Teprve zcela odepsaný majetek může účetní jednotka vyřadit z evidence.



Při jednorázovém odpisu zůstatkové ceny se provede jednorázový odpis na účty, které souvisí s příčinou pozbytí majetku, tzn. v případě:

- prodeje	<b>541</b> – Zůstatková cena prodaného DNM a DHM
- darování	<b>543</b> – Dary
- zjištěného manka	<b>549</b> – Manka a škody
- likvidace	<b>551</b> – Odpisy DNM a DHM
- delimitace, popř. restituce majetku státního podniku	<b>411</b> - Základní kapitál
- vklad DM do jiné obch. společnosti	<b>36.</b> – Závazky ke společníkům

#### **Postup účtování:**

1. odpis ZC majetku	551,541,543,549,411,36./08.
2. vyřazení majetku z evidence	07., 08./01., 02.

#### **2.3.2.2 Postup účtování při vyřazení neodpisovaného majetku**

Neodepisujeme dlouhodobý finanční majetek a dlouhodobý hmotný majetek, spadající do účtové skupiny 03. Vyřazení neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zúčtuje na účty odpovídající příčině pozbytí v pořizovací ceně.

### **3 Odpisy DM – jejich význam, funkce, problematika odpisů ve vazbě na daň z příjmů**

Jak již jsem se v úvodu zmínila, v první části své práce jsem se zaměřila na vymezení pojmu dlouhodobý majetek firmy, účetní evidenci o jeho pořízení, ocenění a vyřazení. Nyní když má každý představu o tom, jak probíhá koloběh a proces evidence majetku ve firmě, bych se ráda věnovala složitější problematice – a to je problematika, týkající se odpisování majetku, funkce odpisů, metodám výpočtů odpisů a vlivu odpisů na hospodářský výsledek firmy. Nastavení vnitřních směrnic účetní jednotky by mělo důsledně dbát na to, aby evidence majetku probíhala v souladu s dodržením zásady

věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Na tomto místě je třeba podotknout, že dlouhodobý finanční majetek se neodpisuje – což vyplývá již z povahy tohoto majetku. Dále se neodpisuje část dlouhodobého hmotného majetku – a to majetku, jehož hodnota je i přes případné užívání trvalá. Tento majetek je evidován v účtové skupině 03.

Odpisy v účetnictví plní 3 základní funkce, a to:

- a) odpisy jsou přirozeným vyjádřením opotřebení hmotného a nehmotného majetku za určité období. Jejich hlavní funkcí je zabezpečit přenos ceny tohoto majetku do nákladů a tím postupně snižovat jeho výši v aktivech bilance a zajistit jejich obnovu.
- b) odpisy jsou přirozeným a stabilním interním finančním zdrojem pro obnovu nebo rozšíření dlouhodobého majetku. Odpisy tvoří významnou položkou v nákladech podniku - jsou sice nákladem, ale nejsou peněžním výdajem v daném čase. Snižují celkový i nerozdělený zisk podniku.
- c) daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmů

### **3.1 Odpisování dlouhodobého majetku**

Hmotný a nehmotný majetek nelze účtovat při jeho pořízení přímo do nákladů účetní jednotky. Do nákladů se tento majetek zahrne prostřednictvím odpisů za příslušné účetní období. Podstatou odpisování je postupné přenášení hodnoty majetku získaného koupí nebo jiným způsobem do nákladů, přičemž dochází k ovlivňování výše základu daně několik let, dokud nedojde k úplnému odepsání hodnoty majetku. Odpisy vyjadřují opotřebení majetku v průběhu jeho životnosti. Opotřebení může být buď fyzického nebo morálního rázu. Souhrnem odpisů rozumíme oprávky, které vyjadřují sumu odpisů za celou dobu používání majetku. Rozdílem mezi vstupní cenou a oprávkami rozumíme zůstatkovou cenu.

### 3.1.1 Účetní odpisy

Základními právními předpisy, týkajícími se odpisování dlouhodobého majetku jsou v novelizovaném znění zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.), vyhláška č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard číslo 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Účetní odpisy mají odpovídat reálnému opotřebení majetku a proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku.

Účetní jednotka má právo majetek odpisovat v těchto případech:

- jestliže majetek vlastní
- při nájmu podniku nebo jeho části
- při úplatném nebo bezplatném užívání a sice při provedení technického zhodnocení, po písemné dohodě s pronajímatelem o něm účetní jednotka účtuje a toto zhodnocení odpisuje
- na základě smlouvy o výpůjčce užívá věřitel majetek, který sloužil jako předmět zajištění závazku, odpisy si uplatňuje dlužník do okamžiku převodu práv k majetku
- jestliže hospodaří s majetkem státu nebo územního správního celku

Dle zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna při pořízení dlouhodobého majetku vyhotovit odpisový plán, na základě kterého pravidelně účtuje odpisy. V odpisovém plánu je třeba u každého majetku poznamenat pořizovací cenu, stanovit dobu a způsob odepisování. Stanovený způsob odepisování se během doby odepisování nesmí měnit. Účetní odpisy se počítají za měsíc a vypočítané částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Souhrn odpisů je jen do výše pořizovací ceny odpisovaného majetku. Účetní odpisy účtujeme na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtů účtové skupiny 08, 07 – Oprávky k DNM A DHM.

Dobu odpisování si účetní jednotka stanoví sama ve své vnitřní účetní směrnici. Tato doba by měla odpovídat skutečné době, po kterou se bude dlouhodobý majetek užívat a přinášet podniku užitek. Při stanovení doby odpisování strojů a zařízení lze vycházet ze zkušeností pracovníků (obslužného personálu) nebo se řídit radou dodavatele. Při odhadu doby odpisování u staveb lze vycházet z vyhlášky o oceňování majetku. Pokud si nemovitost

kupujeme, můžeme dobu životnosti nalézt ve znalecově ocenění. Máme-li budovu v nájmu a provedeme-li se souhlasem vlastníka technické zhodnocení nemovitosti, pak musí nájemce toto zhodnocení odepsat během předpokládané doby nájmu (podmínkou je písemná dohoda s pronajímatelem). Pokud vlastníme nehmotný majetek na základě licenční smlouvy s danou dobou možného užívání nebo pokud vlastníme autorská práva nebo patent, víme přesně do jaké doby máme tento majetek odepsat. Prováděcí vyhláška stanovuje rovnoměrné odpisy goodwillu a nehmotného majetku nejpozději do 5 let od jeho pořízení. Není zde totiž žádné fyzické opotřebení, v úvahu lze vzít pouze opotřebení morální.

## Metody odpisování

Existuje několik možných přístupů, na základě kterých určíme výpočet výše odpisů. Opět záleží na rozhodnutí účetní jednotky, která metoda dané firmě nejlépe vyhovuje a vystihuje reálnou hodnotu opotřebení majetku. Rozlišujeme metody vycházející z doby použitelnosti majetku – tedy odpisy časové anebo metody založené na výkonu – odpisy výkonové.

### 1. časové odpisy

**a) rovnoměrné (lineární)** – každý rok zahrneme do nákladů stejnou výši odpisů, kterou vypočítáme podílem vstupní ceny a odhadem doby použitelnosti

$$\text{Odpis} = VC/n$$

VC = vstupní cena

n = doba životnosti (počet let odepisování)

**b) zrychlené (degresivní)** - umožňuje odepsat majetek rychleji než metoda lineární, roční odpisy se v průběhu odpisování snižují, jako příklad uvedu dvě následující metody:

- *DDB (Double-Declining-Balance Method)* – tato metoda vychází z konstantního procenta odepisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu. Vzhledem ke konstantnímu odpisovacímu procentu je třeba vyjádřit odpis v posledním roce používání majetku ve výši zůstatkové ceny.

$$\% \text{ DDB} = (100\% / n) * 2$$

$$\text{odpis} = \text{ZC} * \% \text{ DDB}$$

- *SYD (Sum-of-the Years'-Digits Method)* - tato metoda vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování.

$$\text{Odpis} = \text{VC} * n / \Sigma n$$

$n$  = počet let, po které bude majetek ještě odpisován

$\Sigma n$  = součet čísel let odpisování

## **2. výkonové odpisy**

Jejich použití je vhodné, pokud je fyzické opotřebení a zastarávání majetku závislé na využití. Odpisy vycházejí z množství výkonů, které lze při používání majetku vyprodukovat. Výši jednotkového odpisu lze stanovit jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity.

$$\text{jednotkový odpis} = \text{VC} / \text{kapacita}$$

Je třeba podotknout, že existují ještě další metody odpisování dlouhodobého majetku, které jsou specifické pro některé obory podnikání – jako např. odpisy v zemědělství. Ve své bakalářské práci však uvádím způsoby, které jsou nejčastější. Pro lepší a názornější promítnutí odpisů do nákladů jsem vytvořila následující jednoduchý příklad odpisování stroje. Vypočítala jsem odpisy – lineární, zrychlené – SYD i DDB, a na základě výpočtu účetních odpisů jsem vytvořila odpisový plán. Podrobnější informace k výpočtům přikládám v příloze č. této bakalářské práce.

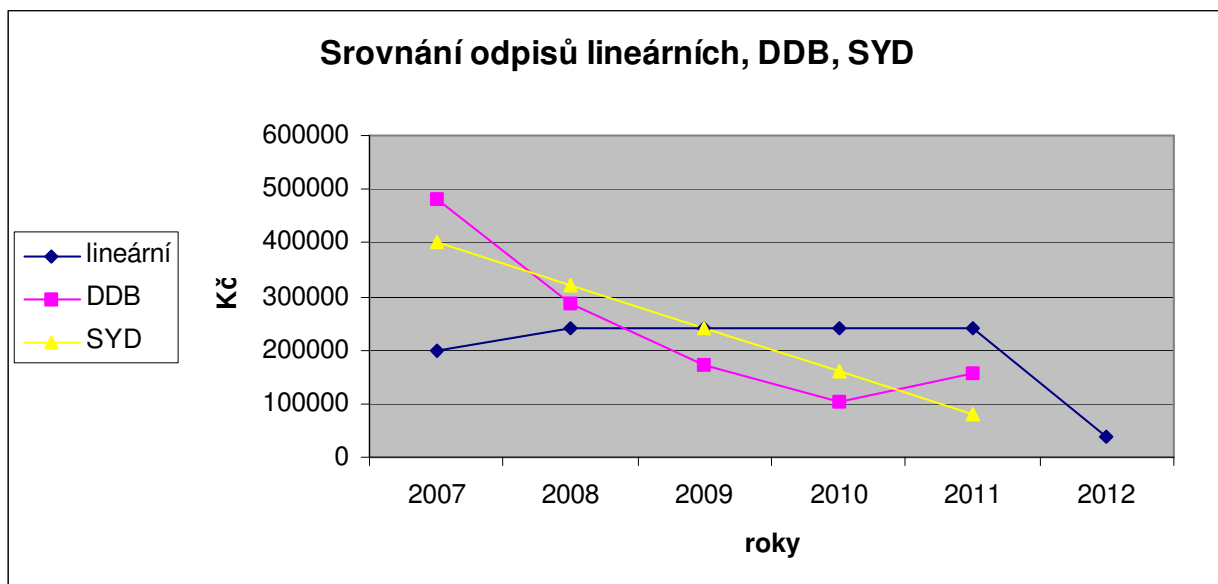
### ***Příklad:***

*Společnost pořídila 1.3.2007 stroj za 1 200 000 Kč a tentýž den tento majetek zařadila do používání. Stroj bude účetní jednotka používat po dobu 5 let.*

**Tabulka č.1: Odpisový plán výpočtu účetních odpisů<sup>2</sup>**

Rok	Odpisový plán - lineárně			Odpisový plán - metoda DDB			Odpisový plán - metoda SYD		
	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC
2007	200000	200000	1000000	480 000	480 000	720 000	400 000	400 000	800 000
2008	240000	440000	760000	288 000	768 000	432 000	320 000	720 000	480 000
2009	240000	680000	520000	172 800	940 800	259 200	240 000	960 000	240 000
2010	240000	920000	280000	103 680	1 044 480	155 520	160 000	1 120 000	80 000
2011	240000	1160000	40000	155 520	1 200 000	0	80 000	1 200 000	0
2012	40000	1200000	0						
<b>Celkem</b>	1200000	x	X	1 200 000	x	x	1 200 000	x	x

**Graf č. 3.1: Srovnání odpisů lineárních, DDB, SYD**



Z grafu je zřejmé, že v roce 2007 jsou odpisy lineární nižší než v roce 2008, a to z důvodu pořízení majetku 1.3.2007 – odpis je nižší než kdyby byl pořízen v lednu. V letech 2008 – 2009 jsou lineární odpisy stejné, ale odpisy DDB a SYD klesají – je zde znázorněna degressivní metoda. V roce 2011 je SYD odpis nejnižší, DDB odpis vzroste, poněvadž v předcházejících letech byly odpisy nižší, než by bylo třeba pro klesání v posledním roce odpisování. V roce 2012 je již znázorněn lineární odpis za 2 měsíce – tedy dobu, která je třeba k doodepsání majetku, aby byla splněna podmínka odpisů 5 let.

<sup>2</sup> Podklady pro výpočet jsou uvedeny v příloze č. 1 této bakalářské práce

### 3.1.2 Daňové odpisy

Oblastí daňových odpisů se zabývá zákon č. 586/1992 Sb. – zákon o daních z příjmů, zejména §26 – §32a. Při bližším prostudování tohoto zákona si můžeme všimnout, že vymezení daňově odpisovatelného majetku je odlišné od vymezení z hlediska zákona o účetnictví. Jedním ze základních rozdílů je především určení minimálního limitu vstupní ceny pro hmotný a nehmotný majetek. I u daňových odpisů nalezneme hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování – jeho vymezení je širší než u účetních odpisů.

Odpisování ve smyslu zákona lze zahájit obdobně jako odpisování ve finančním účetnictví, po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání. Daňové odpisy se vypočítávají jednou ročně, zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Lze je uplatnit tehdy, pokud odpisovaný majetek je jednotkou zařazen k 31. prosinci daného roku. Při prodeji, vyřazení nebo ukončení činnosti poplatníka se uplatní poloviční odpis, zároveň však zůstatková cena majetku při prodeji i vyřazení může být zahrnuta do daňových nákladů. Daňový poplatník není povinen daňové odpisy uplatnit, může odpisování přerušit – například z důvodu očekávané daňové ztráty v následujících obdobích – a pokračovat v něm později. Majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny (případně zvýšené vstupní ceny).

Při odpisování hmotného majetku platí postup vymezený v §30-32 Zákona o dani z příjmu. Účetní jednotka musí nejdříve zatřídit hmotný do příslušných odpisových skupin uvedených v §30 odst. 1 ZDP. Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1-3 je zařazen hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4-6 hmotný nemovitý majetek. Zákon udává dobu odepisování v letech v návaznosti na odpisové skupiny, roční odpisová procenta při rovnoměrném odepisování, a koeficienty přiřazené odpisovým skupinám při zrychleném odepisování. Způsob odepisování si účetní jednotka zvolí sama, přičemž je nutné stanovit pro každý kus hmotného a nehmotného majetku hned při zařazení do majetkové evidence způsob odepisování, který se během doby odepisování nesmí měnit.

### 3.1.2.1 Daňové odpisování hmotného majetku

Pro výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít v zásadě 3 základní metody:

1. rovnoměrné daňové odpisy (dle §31 ZDP)
2. zrychlené daňové odpisy (dle §32 ZDP)
3. daňové odpisy v případě finančního pronájmu majetku s následnou koupí najatého hmotného majetku (dle §30 odst. 4 ZDP)

#### 1. Rovnoměrné odpisování

Odpisová sazba lineárního odpisu v prvním roce je přibližně rovna polovině sazby pro další roky. Provede-li jednotka na majetku technické zhodnocení, použije pro výpočet odpisu koeficient pro zvýšenou vstupní cenu.

Rovnoměrné odpisování majetku vychází z konstantní odpisové základny v podobě vstupní ceny:

$$\text{Odpis} = \text{VC} * \text{ROS} / 100$$

ROS ..... roční odpisová sazba (v %)

VC ..... vstupní cena

#### 2. Zrychlené odpisování

Při zrychleném odepisování majetku je rozpouštěna vstupní cena majetku do nákladů v prvních letech vyšší částkou než v dalších letech.

$$\text{Odpis pro 1 rok} = \text{VC}/k$$

$$\text{Odpis pro další léta} = 2 * \text{ZC} / k - n$$

**Příklad:**

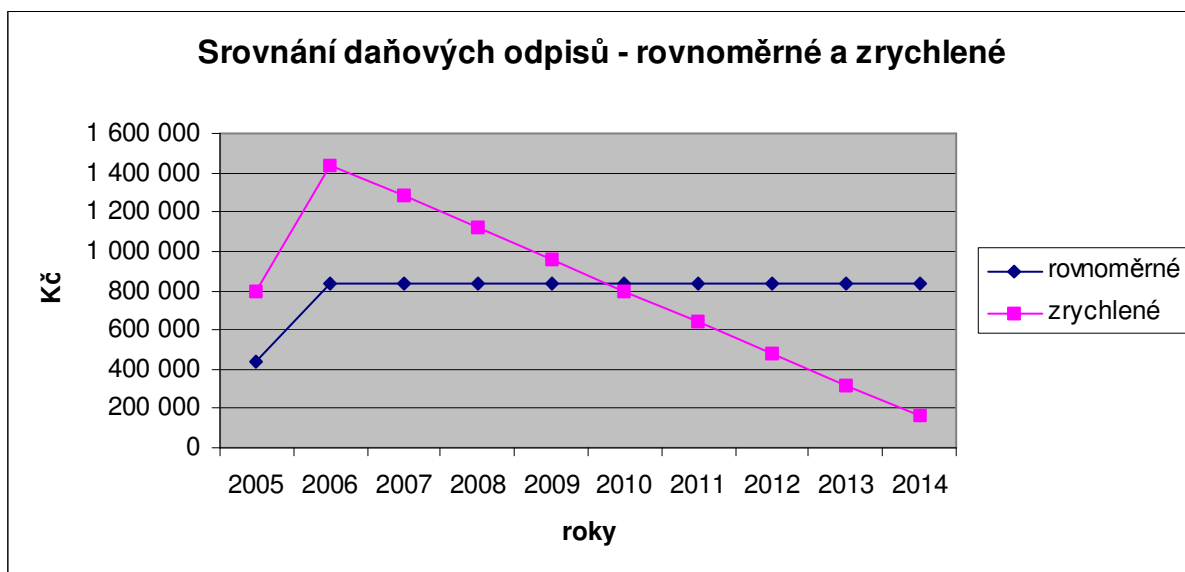
*Společnost pořídila v roce 2005 stroj za 8 000 000 Kč. Stroj je zařazen do 3. odpisové skupiny. Sestavte odpisový plán, pro metodu rovnoměrného i zrychleného odpisování.*



**Tabulka č.2: Odpisový plán výpočtu daňových odpisů<sup>3</sup>**

Rok	Odpisový plán - rovnoměrné			Odpisový plán - zrychlené		
	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC
2005	440 000	440 000	7 560 000	800 000	800 000	7 200 000
2006	840 000	1 280 000	6 720 000	1 440 000	2 240 000	5 760 000
2007	840 000	2 120 000	5 880 000	1 280 000	3 520 000	4 480 000
2008	840 000	2 960 000	5 040 000	1 120 000	4 640 000	3 360 000
2009	840 000	3 800 000	4 200 000	960 000	5 600 000	2 400 000
2010	840 000	4 640 000	3 360 000	800 000	6 400 000	1 600 000
2011	840 000	5 480 000	2 520 000	640 000	7 040 000	960 000
2012	840 000	6 320 000	1 680 000	480 000	7 520 000	480 000
2013	840 000	7 160 000	840 000	320 000	7 840 000	160 000
2014	840 000	8 000 000	0	160 000	8 000 000	0
<b>Celkem</b>	<b>3 800 000</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>8 000 000</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

**Graf č.3. 2: Srovnání daňových odpisů rovnoměrných a zrychlených**



<sup>3</sup> Podklady pro výpočet jsou uvedeny v příloze č. 2 této bakalářské práce

### **3. Daňové odpisy v případě finančního pronájmu majetku s následnou koupí najatého hmotného majetku**

Zákon o dani z příjmu umožňuje v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku pronajímateli výše uvedený majetek odpisovat prostřednictvím tzv. leasingových odpisů. Ty jsou jednoznačně nejvýhodnější formou daňového odpisování z hlediska vlastníka (pronajímatele), neboť umožňují rychlejší převod vstupní ceny majetku do daňových nákladů. Podmínkou pro uplatnění tzv. leasingových odpisů je, že musí být dodržena především minimální doba pronájmu odpovídající alespoň 40% doby odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny, nejméně však 3 roky.

Z hlediska výpočtu tzv. leasingových odpisů je důležité pamatovat, že zákon o dani z příjmu nařizuje stanovení odpisů s přesností na dny nebo celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování – tím se rozumí den, kdy byl pronajatý hmotný majetek přenechán nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání.

#### **3.1.2.2 Daňové odpisování nehmotného majetku**

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou v souladu se zákonem o daních z příjmů stanovovány jako rovnoměrné rozložení vstupní ceny tohoto majetku, přičemž

- 18 měsíců odpisujeme audiovizuální díla,
- 36 měsíců odpisujeme software, a dále nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- 60 měsíců odpisujeme zřizovací výdaje,
- 72 měsíců ostatní nehmotný majetek v souladu se ZDP

### **3.2 Vliv daňových odpisů na daň z příjmu**

Již bylo v práci několikrát naznačeno, že daňové odpisy určitým způsobem ovlivňují základ pro výpočet daně z příjmu, a tím i hospodářský výsledek firmy. Daň je vnímaná jako náklad a ten se snažíme minimalizovat – chování podniku, které má za účel

optimalizovat daňové náklady při použití legálních postupů nazýváme daňové plánování. Existuje celá řada možností jak daňově plánovat – jednou z nich je i volba odpisové politiky.

Jednou z variant daňového plánování je možnost zvolit si způsob odpisů – nejčastěji užívané jsou rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. Správná volba poplatníka může mít značný vliv na průběh daňových nákladů v následujících zdaňovacích obdobích.

Další možnost, kterou dává poplatníkům zákon o daních z příjmů, je možnost odepisování majetku přerušit. Typickým příkladem, kdy je vhodné tuto možnost využít, je například situace, kdy poplatník vykazuje dlouhodobě daňové ztráty, respektive vykazuje nevyčerpané ztráty z minulých období. Je pro něj tedy výhodné, aby čerpal v co možná nejvyšší míře daňové ztráty, neboť doba pro jejich vyčerpání je zákonem omezena, zatímco daňové odepisování lze přerušit na libovolnou dobu.

### **3.2.1 Odložená daň z příjmu – vazba na odpisování dlouhodobého majetku**

Účtování o odložené dani z příjmů vyplývá z odlišného chápání nákladových položek mezi zákonem účetním a zákonem o daních z příjmů. Nejedná se zde o termín přímo daňový, jelikož v tomto případě odložená daň s platbou závazků státu nemá nic společného. Nicméně výpočet odložené daně z příjmu je důležitý, poněvadž jeho způsob zaúčtování má vliv na hospodářský výsledek, který je určen k rozdělení a je vykazován v rozvaze.

#### **Účtování o odložené dani**

Odloženou daň počítáme zejména z dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého majetku a dále např. z opravných položek k zásobám či pohledávkám, nebo v případě realizace ztráty, kterou hodláme v následujícím účetním období uplatnit. Jedná-li se o rozdíly, které budou mít za následek částky, které lze odečíst od základu daně v budoucích obdobích (např. opravné položky, rezervy, ztráta či vyšší daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku než účetní zůstatková cena), potom

účtujeme o odložené daňové pohledávce, a to tehdy, pokud předpokládáme dosažení dostatečného zisku v budoucích letech.

Odloženou daň následně určíme jako výsledný přechodný rozdíl násobený sazbou daně z příjmů, jež bude platit v následujícím účetním období.

Pro účtování o odložené dani používáme následující účty:

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

592,594 – Daň z příjmů z běžné (mimořádné) činnosti – odložená

428,429 – Nerozdělený zisk minulých let, Neuhrazená ztráta minulých let

1. odložená daňová pohledávka	481/592,594
2. zúčtování odložené daňové pohledávky	481/428,429
3. odložený daňový závazek	592,594/481
4. zúčtování odloženého daňového závazku	428, 429/481

Účtovat o odložené dani ze zákona musí takové účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a dále podniky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Na druhou stranu se lze podrobit účtování o odložené dani i dobrovolně.

#### **4 Závěr**

Problematiku dlouhodobého majetku jsem si jako téma své bakalářské práce vybrala proto, že se s účtováním dlouhodobého majetku setkávám téměř denně ve své praxi, tudíž je mi docela blízká. Můžeme konstatovat, že činnost každé firmy, jakožto účetního a daňového subjektu, je vlastnictvím dlouhodobého majetku podmíněna – ať už se jedná o budovy, pozemky, stroje, či automobily.

Dle mého názoru zejména problematika odpisování je v praxi dosti podceňována, uvážíme-li, že odpisy často tvoří významnou nákladovou položku. Nežřídkou je důvodem pouze snaha účetní jednotky ulehčit si práci – použitím lineárních odpisů nebo stanovením účetních odpisů na úrovni odpisů daňových. Ztotožnění daňových a účetních odpisů bývá obvykle chybou, která brání vykázání věrného obrazu o finanční situaci podniku. Podniky

si mnohdy ani neuvědomují, že zvolená metoda účetních odpisů může významně ovlivnit hospodářský výsledek a s ním mnoho ukazatelů, podle kterých externí uživatelé posuzují jeho podnikatelskou zdatnost. Otázkou zůstává, zda toto zjednodušení vykompenzuje fakt, že se vedení připravuje o přesnější informace.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví takovým způsobem, aby sestavená účetní závěrka věrně a poctivě zobrazovala majetek, závazky, náklady a výnosy a celkovou finanční situaci dané jednotky. Z tohoto pohledu má být cílem účetních odpisů postupné přenesení hodnoty majetku do nákladů jednotlivých účetních období. Takový přístup také koresponduje s aktuálním konceptem, na němž je finanční účetnictví založeno. Ještě jednou bych zdůraznila, že výše odpisů závisí především na těchto veličinách: pořizovací cena majetku, doba používání a metody odpisování. Při stanovení pořizovací ceny majetku respektive odpisové základny je tedy důležité, aby účetní jednotka postupovala nejen dle svých zkušeností, ale také dle ustanovení zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky. Jak již jsem se ve své práci zmínila, určení dalších dvou faktorů – tedy doby používání a metody odpisování závisí až na výjimky pouze na rozhodnutí účetní jednotky, avšak stále musí mít na zřeteli zachování věrného a poctivého obrazu. Žádnou odpisovou metodu nelze označit za nejlepší, vždy záleží na konkrétní situaci. Zrychlené odpisy odráží takový způsob používání majetku, kdy nejvíce užitku přinese na počátku, zatímco ke konci životnosti je schopnost majetku přinášet ekonomický prospěch nižší. Lineární metody jsou vhodné například pro odpis budov. Pro odpis majetku, kde je stanoveno množství výkonů, které lze při používání majetku vyprodukovat je vhodné užít metodu výkonových odpisů. Jednotka samozřejmě může zvolit i jinou metodu dle svého uvážení.

Zatímco účetní odpisy vstupují do účetnictví, daňové odpisy jsou evidovány pro účely daňové – jejich výše se uznává při výpočtu daně z příjmů. Proto je jejich výpočet stanoven již zmíněným zákonem o dani z příjmů. Pro výpočet daňových odpisů je vždy nutné zajistit potřebné údaje v rámci analytické evidence k odpisovanému majetku.

Součástí přílohy bakalářské práce tvoří také jednoduché příklady s výpočty popř. grafy, které by měly poskytnout ucelený přehled problematiky a vést k jasnějšímu pochopení celé situace.

Svou práci jsem psala se záměrem přiblížit pojem dlouhodobého majetku i pro ty, kteří se účetnictvím přímo nezabývají. Snažila jsem se o přehledné vyobrazení celé problematiky se všemi uvedenými zásadními důsledky nejen v účetní evidenci, ale také v oblasti daní, financí a rozhodování managementu.

## Seznam odborné literatury

- [1] KOVANICOVÁ, D. ABECEDA účetních znalostí pro každého. 15. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2005, 418 s. ISBN 80-7273-118-1
- [2] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2005, 239 s. ISBN 80-7263-262-0
- [3] SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy. 2. dopl. vyd. Ostrava: Sagit, 1997, 119 s. ISBN 80-7208-005-9
- [4] PROCHÁZKOVÁ, D. Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku. 6. dopl. vyd. Ostrava: Mirago, 1996, 124 s. : tab., ISBN 80-8592-221-5
- [5] HEŘMAN, J. Oceňování majetku. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2005, 149 s. ISBN 80-245-0967-9
- [6] VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2007. 2. vyd. Praha 2006, 2007: GRADA Publishing, a.s. ISBN 978-80-247-2114-9
- [7] STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. ÚČETNICTVÍ – Velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: Computer press, a.s., 2007, ISBN 978-80-251-1515-2
- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

